



WORKING PAPER

11/06/2020

Recepimento in Italia della Direttiva UE 1852/2017 (d.Lgs. n. 49/2020): le prime riflessioni

Implementation in Italy of the EU Directive 1852/2017 (L. Decree No. 49/2020): our first considerations

Al fine di completare l'iter di recepimento nazionale della Direttiva (UE) 1852/2017 (in seguito "**Direttiva DRM**") – già iniziato con l'art. 8 della Legge 4 ottobre 2019, n. 117 (cd. "Legge di delegazione Europea 2018") – ed, al contempo, porre rimedio alla procedura d'infrazione (n. 2019/0217) avviata dalla Commissione Europea nei confronti dell'Italia (ai sensi dell'art. 258 TFEU) per il mancato recepimento della stessa (entro il 30 giugno 2019), è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 il d.Lgs. n. 49 del 10 giugno 2020 (in seguito "**Decreto DRM**").

In particolare, con i suoi 25 articoli, il Decreto DRM implementa nell'ordinamento interno le disposizioni della Direttiva DRM, introducendo un importante nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'ambito dell'Unione Europea. Tuttavia, nonostante la notevole rilevanza del neo-introdotta strumento di risoluzione delle controversie e l'apprezzabile obiettivo della Direttiva DRM, il decreto di

In order to finalize the implementation of the EU Directive 1852/2017 (hereinafter "**DRM Directive**") in Italy – started through Art. 8 of Law No. 117 of 4 October 2019 (so called "*Legge di delegazione Europea 2018*") – and to remedy the infringement procedure (n. 2019/0217) launched by the European Commission against Italy (pursuant to Art. 258 TFEU) for the non-transposition of the same (by 30 June 2019), the Italian Government has published the Legislative Decree No. 49 of 10 June 2020 (hereinafter "**DRM Decree**") in the Official Gazette No. 146.

In particular, the 25 articles of the DRM Decree implements the provisions of the DRM Directive in the domestic tax system, introducing an important new tax dispute resolution mechanism for controversies within the European Union. However, despite the importance of the newly introduced dispute resolution tool and the appreciable objective of the DRM Directive, the DRM Decree contains some provisions

recepimento in esame contiene alcune previsioni non chiare o che comunque rischiano di limitare (o disincentivare) il ricorso allo strumento in questione da parte dei contribuenti.

In breve, conformemente a quanto previsto dalla Direttiva DRM, il Decreto DRM amplia in maniera significativa l'ambito d'applicazione delle procedure di "risoluzione" amichevole o arbitrale in ambito europeo, introducendo – al fine di risolvere situazioni di "doppia imposizione" – un meccanismo di risoluzione delle controversie con "obbligo di risultato".

Tale meccanismo presenta un ampio raggio "soggettivo" di applicazione, risultando esperibile da un qualunque "soggetto interessato", definito dal Decreto DRM come *"qualsiasi soggetto residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato o in un altro Stato membro e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa"* (cfr. art. 2 co. 1 lett. d)).

Sotto il profilo "oggettivo", tale procedura risulta generalmente applicabile con riferimento a casi di "doppia imposizione" (definita ai sensi dell'art. 2 co. 1 lett. c) del Decreto DRM; inclusi casi di *"diniego di rimborso"*, come chiarito dalla stessa relazione illustrativa), che dovrebbero includere, tra l'altro, fattispecie relative: (i) alla determinazione dei prezzi di trasferimento e del reddito attribuibile alla stabile organizzazione; (ii) a contestazioni sulla residenza fiscale in Italia di persone fisiche, società o altri enti esteri (c.d. *"esterovestizione"*); (iii) all'esistenza di una stabile organizzazione occulta in Italia di società o enti non residenti; (iv) alla debenza o meno di imposte estere ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni; (v) all'applicabilità di minori ritenute su interessi, dividendi o royalties di fonte italiana ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ed in vigore.

Sembrerebbero essere, invece, escluse dall'ambito oggettivo del meccanismo in esame le controversie riguardanti l'applicazione di determinate Direttive europee in materia di imposizione diretta,

that are not clear or that, in any case, risk to limit (or discourage) the use by taxpayers of the procedure at hand.

In short, in accordance with the provisions of the DRM Directive, the DRM Decree significantly expands the scope of the mutual agreement or arbitration procedures in Europe, introducing a compulsory arbitration procedure with the obligation to resolve "double taxation" cases.

This new dispute resolution mechanism has a wide "subjective" range of application, since it is available for any "affected person", defined by the DRM Decree as *"any person that is a resident for tax purposes in the territory of the State or in another Member State, and whose taxation is directly affected by a question in dispute"*. (see Art. 2(1)(d)).

From an "objective" standpoint, this procedure is generally applicable with respect to cases of "double taxation" (defined pursuant to Art. 2(1)(c) of the DRM Decree; including cases of "denial of tax refund" (*"diniego di rimborso"*), as clarified by the same explanatory memorandum). As a result, this dispute resolution mechanism should cover, inter alia, cases relating to: (i) transfer pricing and attribution of profits to a permanent establishment; (ii) disputes about the tax residence in Italy of persons, companies or other foreign entities (so-called *"esterovestizione"*); (iii) the existence of a hidden permanent establishment in Italy of non-resident companies or entities; (iv) the obligation or not to pay foreign taxes according to a double taxation treaty; (v) the applicability of reduced withholding taxes on Italian-sourced interest, dividends or royalties pursuant to the double taxation treaties in force with Italy.

On the other hand, it seems that disputes concerning the application of European Directives on direct taxation, such as the Directive 2011/96/EU (so-called "Parent-Subsidiary") and the Directive 2003/49/EU

quali la Direttiva 2011/96/UE (cd. “Madre-Figlia”) e la Direttiva 2003/49/EU (cd. “Interessi e Canoni”).

Da un punto di vista procedurale, vale evidenziare come il meccanismo di risoluzione regolato dal Decreto DRM risulta esperibile – mediante presentazione di un’apposita istanza indirizzata dal “soggetto interessato” all’Agenzia delle Entrate e all’autorità competente degli Stati membri coinvolti – anche qualora la controversia fiscale sia già stata oggetto di definizione in via amministrativa (e.g. nei casi di omessa impugnazione, accertamento con adesione o mediazione tributaria; cfr. sul punto relazione illustrativa in commento all’art. 3 co. 2). Di converso, la procedura in questione risulterebbe preclusa, tra l’altro, nei casi (i) di ravvedimento operoso ai sensi dell’art. 13 d.Lgs. n. 472/1997 (come precisato nella relazione illustrativa), (ii) di conciliazione giudiziale ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del d.Lgs. n. 546/1992, nonché (iii) dalla pronuncia di una sentenza di merito con riferimento alla questione controversa (cfr. art. 3 co. 3 del Decreto DRM). Con riguardo a tale ultima preclusione, vale sottolineare che nella versione definitiva del testo pubblicato in Gazzetta Ufficiale non sono state “pienamente” recepite le osservazioni fatte dalle Commissioni Giustizia e Finanze sul punto, riferendosi la lettera dell’art. 3 co. 3 genericamente a “sentenze di merito” e non chiarendo se tale preclusione è rivolta unicamente alle sentenze “passate in giudicato”. Ad ogni modo, una lettura sistematica e coerente con gli articoli 6 co. 2 lett. d), 7 co. 4, 9 co. 6, 16 co. 9 e 18 co. 5 dello stesso Decreto DRM, dovrebbe portare a concludere in tale ultimo senso.

In aggiunta, vale precisare che, secondo quanto disposto dal Decreto DRM, l’Agenzia delle Entrate può rifiutare l’accesso alla fase arbitrale della procedura quando “*una questione controversa non comporta una doppia imposizione*” (cfr. art. 9 co. 8).

Una volta instaurata la procedura, è senz’altro apprezzabile la possibilità da parte del contribuente di sospendere unilateralmente (“*su richiesta del contribuente*”); cfr. nuovo art. 39

(so called “Interest and Royalties”) are out of the objective scope of the dispute resolution mechanism at hand.

From a procedural standpoint, it is worth highlighting how the resolution mechanism regulated by the DRM Decree is viable – by submitting a specific request addressed by the “affected person” to the Italian Revenue Agency and to the competent authority of the Member States involved – also in case that the tax dispute has already been administratively settled (for instance, in cases of omitted appeal, tax settlement or tax mediation; on the point please refer the explanatory memorandum to Article 3(2)). Conversely, the procedure in question would be precluded, inter alia, in cases (i) of voluntary correction pursuant to Art. 13 of Legislative Decree No. 472/1997 (so called “*ravvedimento operoso*”, as specified in the explanatory memorandum), (ii) of judicial settlement pursuant to Art. 48 and 48-bis of Legislative Decree No. 546/1992, as well as (iii) from the delivery of a judgment with reference to the controversial issue (see art. 3(3) of the DRM Decree). With regard to this latter foreclosure, it is worth noting that in the final version of the text published in the Official Gazette the observations made by some parliamentary standing committees (“*Commissioni Giustizia e Finanze*”) on the point have not been “fully” implemented. Indeed, Art. 3(3) generically refers to “judgments”, not clarifying whether this foreclosure is addressed only to “final” judgments. However, a systematic and coherent interpretation with Articles 6(2)(d), 7(4), 9(6), 16(9) and 18(5) of the same DRM Decree, should lead to a conclusion in this sense.

In addition, it should be noted that, according to the DRM Decree, the Italian Revenue Agency may deny access the arbitration phase of the procedure when “*a controversial issue does not involve double taxation*” (see art. 9(8)).

Once the procedure has been activated, it is appreciable the chance of the taxpayer to unilaterally suspend (“*at the request of the taxpayer*”); see new Art. 39(1-ter)(b) of

co. 1-ter lett. b) d.Lgs. n. 546/1992) l'eventuale procedimento giudiziario pendente in commissione tributaria, senza la necessità di “richiesta conforme delle parti”, che rimane invece tuttora prevista per le “ordinarie” procedure amichevoli e per la cd. “convenzione arbitrale” in materia di *transfer pricing*.

Ad esito della procedura e, in particolare, delle decisioni adottate ai sensi del Decreto DRM, da cui deriverebbe una variazione del reddito o dell'imposta, l'Agenzia delle Entrate può disporre (i) il rimborso o lo sgravio delle imposte non dovute, ovvero (ii) l'eventuale riscossione delle imposte dovute. A salvaguardia del contribuente, in quest'ultimo caso l'art. 19, comma 3, del Decreto DRM dispone la non applicabilità delle sanzioni sulle eventuali “maggiori imposte” nel caso in cui le stesse “*siano state già definite in via agevolata secondo quanto stabilito dalle norme vigenti?*”. Di contro, l'attuale formulazione dell'art. 19, non adeguandosi alle specifiche osservazioni proposte dalle Commissioni Giustizia e Finanze, pare prevedere la possibilità di rimborso delle sanzioni già versate dal contribuente “nel solo caso” in cui la pretesa erariale sia stata “integralmente” (e non parzialmente) annullata.

Tanto premesso, una limitazione – non di poco conto – che rischia di limitare fortemente l'ambito applicativo del meccanismo è prevista con riferimento alla possibilità dell'Agenzia delle Entrate di (i) precludere l'accesso alla procedura arbitrale o (ii) sospendere la procedura in questione, rispettivamente nei casi in cui siano state irrogate pene (cfr. art. 9 co. 7) o siano stati semplicemente attivati procedimenti (cfr. art. 21 co. 3) per una delle condotte previste nel Titolo II del d.lgs. n. 74/2000 (tra cui sono quindi incluse sia le ipotesi di reato di “infedele dichiarazione”, sia quelle di “omessa dichiarazione”).

Infatti, considerata l'intrinseca rilevanza penale di alcune tipologie di contestazioni erariali (e.g. per i casi di stabile organizzazione occulta ed esteroinvestizione), tale previsione – non limitandosi alle sole fattispecie “fraudolente” – rischia di limitare in maniera

Legislative Decree No. 546/1992) any related pending legal proceeding, without the need for a “joint request” of the parties, which, instead, is still provided for the “ordinary” mutual agreement procedure and arbitration procedure on transfer pricing controversies (so-called “*Convenzione Arbitrale?*”).

As a result of the procedure and, in particular, of the decisions taken pursuant to the DRM Decree, the Italian Revenue Agency may dispose (i) the reimbursement or remission of undue taxes, or (ii) the collection of taxes due. In the latter case, Art. 19(3), of the DRM Decree provides for the non-applicability of administrative penalties on “higher taxes” due in the event that the same “*have already been settled in a subsidized manner according to what is established by the legislation in force?*”. Conversely, the current wording of Art. 19, not complying with the specific observations proposed by some parliamentary standing committees (“*Commissioni Giustizia e Finanze?*”), seems to provide for the refund of the administrative penalties already paid by the taxpayer “only in the case” that the tax claim has been “fully” (and not partially) canceled.

That being said, a significant limitation which risks to severely limit the scope of the dispute resolution mechanism at hand is the possibility of the Italian Revenue Agency to (i) preclude the access to the arbitration procedure or however (ii) suspend the procedure, respectively in cases in which criminal penalties have been disposed (see art. 9 par. 7) or simply penal procedures (see art. 21 co. 3) have been activated for one of the conduct provided for in Title II of Legislative Decree No. 74/2000 (which includes both the criminal behaviors of “unfaithful tax return” and “omitted tax return”).

Indeed, considering the intrinsic criminal relevance of some types of tax claim (for instance, for cases of hidden permanent establishment and “*esteroinvestizione?*”), this provision – which seems not limited to “fraudulent” behaviors – risks to

significativa l'effettiva applicabilità del meccanismo di risoluzione in commento.

significantly limit the effective applicability of the dispute resolution mechanism at hand.

Infine, un elemento che potrebbe disincentivare il ricorso allo strumento di risoluzione da parte dei contribuenti è rinvenibile nel non chiaro “raddoppio dei termini” (di cui all’art. 43 del d.p.R. n. 600/1973) previsto – in deroga allo Statuto del Contribuente – dall’art. 19 comma 2 del Decreto DRM “*ai fini dell’esecuzione delle decisioni*”.

Finally, a provision that could discourage the use of this resolution tool by taxpayers can be found in the unclear “doubling of statute of limitation” (ordinarily regulated under Art. 43 of Presidential Decree No. 600/1973) provided by Article 19(2) of the DRM Decree by way of derogation to the so called “Taxpayers’ Statute” (“*Statuto del Contribuente*”) and “*for the purpose of executing decisions*”.

A tal riguardo, non sono state recepite le osservazioni delle Commissioni Giustizia e Finanze che avevano proposto di sostituire tale raddoppio “*con l’aumento a non oltre un terzo dei termini ordinariamente previsti*”. Ad ogni modo, per salvaguardare l’interesse dei contribuenti e non contraddire lo spirito della Direttiva DRM, andrebbe quanto meno chiarito e/o precisato se tale raddoppio dei termini di accertamento ha effetto limitatamente alle fattispecie oggetto di trattazione nell’ambito del meccanismo di risoluzione.

In this regard, the observations that certain parliamentary standing committees (“*Commissioni Giustizia e Finanze*”) had proposed, to replace such doubling “*with the increase to no more than one third of the terms ordinarily envisaged*”, have not been implemented. However, in order to preserve the interest of taxpayers and not to counter the spirit of the DRM Directive, it should at least be clarified and/or specified whether such doubling of the statute of limitation is limited to cases object of the dispute resolution mechanism.

Vale infine precisare che, in linea con le previsioni della Direttiva DRM, con un’efficacia per certi versi retroattiva, l’art. 25 del Decreto DRM dispone che le nuove regole sono applicabili alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il patrimonio, relativi al periodo d’imposta che inizia il 1° gennaio 2018 e ai successivi. In tal senso, andrebbe pertanto chiarita la gestione e transizione al neo-introdotta meccanismo di tutte le istanze in questione già presentate in passato.

Finally, it should be noted that, in line with the provisions of the DRM Directive, according to a sort of retroactive effect, Art. 25 of the DRM Decree provides that the new rules are applicable also to requests for mutual agreement procedures filed from 1 July 2019 with respect to controversial issues concerning income or capital earned in a tax year commencing on 1 January 2018 and to subsequent ones. In this sense, it should be clarified the management and transition to the newly introduced mechanism for all such requests.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Foglia & Partners is at your disposal for any further clarification and in-depth analysis on the above topics.

Contatti/Contacts:

Email: home@fptax.it Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.

This document is for information purposes only and cannot be considered, in any way, as a legal opinion.